

## MUVAZAA ve PEÇELEME KARŞISINDA KDV KANUNU (10/b) MADDESİNİN ANALİZİ

AN ANALYSIS ON COLORABLE TRANSACTION (OR COLLUSION) AND TAX COMOUFLAGE WITHIN THE CONTEXT OF VAT LAW (10 / B)



**Himmet Utku BULUT\***

### Öz

Ülkesinin sunduğu hizmetlerden yararlanan vergi mükelleflerimizin ticari faaliyetlerini, hukuki şartlara uygun olarak yürütmeleri esastır. Zira mükelleflerimiz ülkesinin var olduğu sürece ancak canının, malının ve diğer tüm değerlerinin güvende olduğu bilmektedir. Vergi ödevlerini vatandaş olmanın gereği kabul ederek dürüst şekilde yerine getiren mükelleflerin yanında, yasal düzenlemelerin dışına çıkarak veya yasa koyucunun güttüğü amaca aykırı, ancak yasanın lafzına uygun vergisel işlemler oluşturan mükelleflerin olabileceği de kabul edilebilir gerçektir. Vergi mükellefleri, hukuki düzenlemelerin dışına çıkarak Vergi hukukunda muvazaa ve peçeleme olarak adlandırılan işlemlerle ödemeleri gereken vergi ve harçları ziyaa uğratabilmektedir. Bu çalışmamızın amacı; mükelleflerin KDV Kanunu'nun 10/b maddesinde önceden düzenlenen faturalara ilişkin yapılan düzenlemeye aykırı

### ABSTRACT

It is essential that taxpayers benefiting the services provided by their countries conduct commercial operations in compliance with legal requirements. Because taxpayers perceives that the life, property and all the other of their values are safe as long as the country exists. It is a real fact that there are taxpayers who acts against the law or violates the legislation but operates in line with law besides the honest taxpayers considering the importance of paying tax liabilities and behaving as a good citizen. Taxpayers leads to tax penalties relevant to tax and fees they ought to pay by violating law through operations which are called collusion and tax comouflage in tax law. The purpose of this study is to reveal the situation of early drawn up invoice which will cause the loss of tax through the operations collusion and tax comouflage which are contrary to the actual arrangement of the VAT law article 10. In our article, suggestions are made to prevent

---

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 02.11.2016 / M.K.T.: 23.01.2017

veya maddenin konuluşundaki gerçek amacına aykırı olarak nitelendirilen işlemlerle (muvazaa ve peçelemeyle) vergi kaybına sebep olacak erken düzenlenen faturaları ortaya koymaktır. Çalışmamızda erken düzenlenen faturalardan kaynaklanan muvazaa ve peçeleme işlemlerinin önlenmesi ve idarece ispatı için hangi düzenlemelerin yapılabileceği hususlarında öneri ve tespitlere yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Peçeleme, Muvazaa, Vergiyi Doğuran Olay, Tahakkuk Esası, Dönemsellik İlkesi

collusion and tax comouflage that arises from early drawn up invoices. Besides, evaluations are made on regulations that will be done with respect to administration's proving.

**Keywords:** Tax comouflage, collusion, taxable event, accrual basis, principle of periodicity

## 1- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde vergiyi doğuran olayın tanımı yapılmıştır. Buna tanıma göre hazinenin vergi alacağı : "..., vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar...". Usul yasasında yer alan bu tanıma paralel olarak KDV Kanunu'nun 10. maddesinde KDV alacağını ortaya çıkaran vergiyi doğuran olayın hukuki şartları bentler halinde teker teker sayılmıştır. Bu maddenin (10/b) bendinde, vergi alacağını zamanında kavramak ve güvence altına almak amacıyla; "b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi," halinde KDV'yi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır. Ancak amacı, KDV alacağının güvence altına almak olan bu yasa maddesinin, verginin zamanında ödenmemesine veya hiç ödenmemesine bir kılıf olabileceği ihtimali de her zaman göz önünde tutulması gereken bir gerçektir. Örneğin; KDV ödemesi çıkan bir mükellefin, sürekli KDV devri olan satıcı mükelleften veya aynı gruba bağlı şirketlerden sırf KDV ödememek amacıyla aylar öncesinden fatura alması halinde, hazinenin vergi kaybına, usul yasasının 341. maddesinde yer alan tanıma göre vergi ziyasına yol açılmaktadır. İşte bu yazımızda; Mükelleflerce Yasanın bu maddesi peçe- lenmek suretiyle ödenmesi gereken KDV'nin ortadan kaldırılması hususu tartışılacaktır.

## 2- PEÇELEME (Tax Camouflage)

Çok teferruatına girmeden; Mükellef veya vergi sorumlusunun gerçek iradelerinin üzerini kanununla örtme yolunu seçerek, kanunun lafzına uygun, ancak amacına aykırı olacak şekilde oluşturdukları vergisel işlem sonucunda kendilerine vergisel çıkar sağlamak amacıyla işlem tesis etmelerini **peçeleme** olarak tanımlayabiliriz.

Yukarıda yapmış olduğumuz tanımı kısaca açmak istersek; peçeleden söz edebilmek için yapılan vergisel işlemin, yasanın ruhundan farklı olarak, görünüşteki sözlü (lafzı) düzenlemesine yani şekline uygun olması gerekir. Ayrıca oluşturulan vergisel işlemin sonucunda, yasa koyucunun gütmüş olduğu gerçek amacına aykırı şekilde vergi ziyasının ortaya çıkmış olması gerekir. *Peçelemeye taraflar, gerçek olan vergi kaçırma iradelerini yasa hükmünün altına sığınarak örtmektedirler.*

KDV Kanunu'nun 10/b maddesiyle yasa koyucunun gerçek amacı KDV'yi her yönüyle güvence almak olduğu açıktır. Ticari hayatın olağan akışı içerisinde mal ve hizmet teslimi henüz gerçekleşme-

den önceden fatura düzenlenmesi ihtiyacı doğabilmektedir. Bu ihtiyaç sözleşmeden veya işveren idarenin talebi üzerine ortaya çıkabilmektedir. Bu gereksinim bazen taahhüt edilen işin dönem sonunda ödenek aktarımından kaynaklanabilmektedir. İşte bu ve benzeri sebeplerle kanun koyucu KDV'yi her yönüyle kavramak amacıyla faturanın önceden düzenlenmesini KDV'yi doğuran olaylar arasında saymıştır. Bu bakımdan peçelemenin ortaya çıkması için faturanın önceden düzenlenmesindeki gerçek amaca bakmak gerekir. Faturayı düzenleyen ve alan taraflar *sözleşmeden veya işveren idare makamından* vb. durumlardan kaynaklanan hiçbir zorunluluk olmamasına rağmen sırf kendilerine **vergisel çıkar sağlamak amacıyla önceden fatura** düzenleyerek, vergi ziyasına sebebiyet vermişlerse, artık somut ve ispatlı olayda peçelemenin varlığını kabul etmek gerekir

### 3- MUVAZAA (Collusion)

Taraf olanların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla aralarında kararlaştırdığı, ancak kendileri adına hukuki hiçbir geçerliliği olmayan yazılı veya sözlü sözleşmeye muvazaa denir. Yapmış olduğumuz bu basit tanımdan görüleceği üzere; muvazaada tarafların esas amaç ve niyetleri, aralarındaki sözleşmenin görünürdeki şekliyle, hukuki yararı bulunan üçüncü kişileri aldatmaktır.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 19. maddesinde muvazaalı işlemlerde hakkın zail olmaması için düzenleme yapılmıştır. madde 19'da "Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır." hükmüyle muvazaalı sözleşmeyi işleme koyan tarafların gerçek amaçlarına bakılarak hüküm tesis edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Muvazaaya örnek olarak, ülkemizde en yaygın şekilde görülen, gayrimenkul satışlarında alıcı ve satıcı tarafların anlaştıkları gerçek satış bedelini, tapuda resmi satış senedinde daha düşük göstermek suretiyle tapu harcını düşük ödemek istemelerini verebiliriz. İnşaat sektöründe kayıt dışılığın nedenleri başlı başına bir yazı konusu olması gerekir. Ancak yeri gelmişken, tapudaki bu muvazaa işlemleri kamuoyunca yaygın olarak bilinmesine rağmen, henüz bir şekilde asgari düzeye indirilemediğini söylemeliyiz. Çalışmamızın sonuç bölümünde önerilerimiz arsında belirtileceği üzere; bizce, tapu harç oranının sembolik düzeye indirilmesi, muvazaanın tarafları olan alıcı ve satıcı arasındaki çıkar birliğini önleyecek ve taşınmazın gerçek satış bedeli tapu senedine yansıtılmış olacaktır. Böylece, oluşacak otokontrol sistemi sayesinde vergi kaybının yaşandığı inşaat sektörünün bir ölçüde kayıt altına alınabileceğini düşünmekteyiz.

Muvazaa işlemine makalemizin esas konusunu oluşturan KDV Kanunu 10/b maddesi kapsamında örnek vermek istersek; gerçekte hiç mal ve hizmet alım ve satımı söz konusu olmadan sırf bir tarafın KDV ödemesini önlemek niyetiyle (A) firmasının (B)'ye ön fatura düzenlenmesi ve (B)'nin KDV devrinin yeterli olduğu dönemde (B)'nin tekrar A'ya düzenleyeceği iade faturasıyla, kesilen ön faturanın nötrleştirilmesi muvazaalı bir işlemdir. Bizce bu tür bir muvazaanın somut delilleriyle ispatlanması halinde kesilen ön fatura geçersiz kabul edilecek ve ön faturayla KDV indirimleri artırılarak ödenmeyen KDV vergi ziyası cezası ile birlikte (B) adına tarh edilecektir. Yine KDV ile ilgili başka bir örnekle muvazaayı açıklamak gerekirse Örneğin; sürekli KDV devri olan bir mükellefin %1 KDV oranına tabi olan bir emtiayı (150 m<sup>2</sup> den küçük konutu) satış faturasında %18 KDV oranı üzerinden KDV hesaplaması ve bu şekilde alıcı mükellefin indirilecek KDV toplamını artırması ve böylece ödenecek KDV'nin çıkmamasının sağlanması ayrı bir muvazaa işlemidir.

Yukarıdaki muvazaa ile ilgili örneklerimizi, peçeleden ayıran ortak fark gerçekleşen işlemin yasal olmamasıdır. Örneklerde satış bedelinin tapuda düşük gösterilmesi, satışın olmayacağını bile

bile ön faturanın düzenlenip sonradan iptal edilmesi veya %1 KDV oranı yerine %18 KDV hesaplanması işlemleri yasal olmayan işlemlerdir. Halbuki, peçelemeye verdiğimiz örnekte, faturanın 3-4 ay önceden düzenlenmesi işlemi KDV Kanunu 10/b maddesi kapsamında yapılmış bir işlemdir. Ancak yasa koyucunun aradığı, KDV'nin zamanında kavranması ve güvence altına alınması olan amaca aykırı şekilde, varılmak istenen bu amacın dışına çıkmış; faturayı alan karşı tarafın KDV ödemesi engellenerek vergi ziyasına sebebiyet verilmiştir.

#### 4- PEÇELEME ve MUVAZAA'NIN KARŞILAŞTIRILMASI

Muvazaa ile peçelemeyi birbirine karıştırmamak gerekir. Muvazaada ortada gerçekte bir işlem (alım, satım, teslim, hizmet) yoktur; taraflarca şeklen göstermelik bir işlem ortaya konulmaktadır. Muvazaada işleme taraf olanlar, bunu işlemle ilişkisi olan üçüncü şahıslara ve yargı mercilerine sanki varmış şeklinde göstermektedirler. Örneğin; vergi borcuna karşılık işletme aktifine kayıtlı varlıklarının (taşınmazların, makine ve teçhizatların, demirbaşların, stoktaki malların) haczedilmesini önlemek amacıyla, gizlice anlaştığı firmaya bu varlıklar için satış faturası düzenlenmesiyle, gerçekte olmayan bir satış işlemi vergi idaresine şeklen varmış gibi gösterilmekte ve muvazaalı işlem sayesinde malların haczedilmesi önlenebilmektedir. Peçelemede ise muvazaadan farklı olarak mutlaka yasal çerçevede gerçek bir olay mevcuttur. Ancak taraflar amaçladıkları konunun üzerini yasa maddesiyle maskeleyerek (örterek) kendilerine vergisel çıkar sağlamaktadırlar. Bu bakımdan daha çoklukla muvazaa özel hukukta (borçlar hukuku), vergi hukukunda ise; peçeleme kavramı ön plana çıkmaktadır. Zira; 213 sayılı VUK'un 19. maddesinde vergi alacağının doğması için; vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları **olayın ortaya çıkmış** olması gerekir. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın hukuki durumunun hiçbir tereddüte yol açmayacak ölçüde ortaya çıkmış olması gerekir. Bu sebeple peçelemede yasanın emredici hükmüne sözlü veya yazılı kılıf uydurulması yanında, tarafların kayıtlarına intikal eden muhasebesel işlem anlamında da, somut maddi olay olmadan peçelemenin varlığı ve vergi ziyayı ortaya çıkırmaz.

Peçelemenin tarafı olan mükellefler, işlemlerinin bir vergi planlaması olduğunu iddiasında bulunabilirler. Ancak unutulmamalıdır ki, vergi planlamasında mükelleflerin başvurduğu işlem tamamen yasalara uygundur. Vergi planlamasında, mükellefler vergi kanunlarının kendilerine verdiği yasal hakları kullanmak suretiyle ortaya çıkabilecek vergi yükünü azaltmaktadırlar. Oysa peçeleme işlemi, görünürde şeklen yasa hükmüne uygun yol seçilmiş olmasına rağmen, kanunun konuluş amacına aykırı bir işlemdir. Peçelemede, kanun koyucunun varmak istediği amaç ortadan kaldırılarak vergi kaybına sebebiyet verilmektedir. Vergi planlamasında vergi kanunlarının tanıdığı haklar kullanılmak suretiyle vergi yükü en aza indirilebilmektedir. Örneğin; Alacak senetleri reeskontunun fazla olduğu hesap döneminde alacak ve borç senetlerine reeskont uygulanması, firmaların karlı olduğu dönemlerde varlıkların hızlandırılmış amortisman yöntemine göre giderlere alınması, iktisadi kıymetlerin satışından doğan karlarının pasifte yenileme fonuna alınması, kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışlarında iki tam yıl süresinin dolmasının beklenilmesi birer vergi planlama aracıdır.

Dolayısıyla muvazaa ve peçeleme işlemleri, yasa hükmünün arkasına gizlenerek yasal olmayan yollarla vergi kaçırılmasına yönelik işlemler olduğu halde, vergi planlamasında ise var olan yasal haklardan istifade edilerek vergiden kaçınma amaçlanmaktadır.

## 5- VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GERÇEK MAHİYETİ KARŞISINDA PEÇELEME ve MUVAZAA

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işlemlerini ve sürecini başlatan ana olaydır. Bu bakımdan VUK'nun 19. maddesine paralel şekilde KDV Kanunu'nun 10. maddesinde vergiyi doğuran olaya ilişkin özel düzenlemeler yapılmıştır. Ancak vergi kanunlarında peçeleme ve muvazaa için özel bir tanım ve düzenleme yapılmamıştır. Bunun yanında, vergi kanunlarında yer alan bazı yasa hükümleriyle muvazaa ve peçeleme işlemlerine yönelik yaptırımlar öngörülmüştür. Bu yasal düzenlemelerin başında, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde düzenlenen ve vergilendirmede olayın gerçek mahiyetinin esas alınacağını öngören yasa hükmü gelmektedir. Zira Usul Yasası'nın bu hükmü bize, tüm vergi kanunlarının yorumunda uygulanacak metodu (izleyeceğimiz yolu) göstermektedir. Diğer vergi kanunlarında örneğin; Kurumlar Vergisi Kanunu 12. maddesinde yer alan örtülü sermaye, 13. maddesinde yer alan *Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, peçeleme işlemleri yoluyla vergisel çıkar sağlamayı önlemek amacıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer almıştır.* Yine Aynı şekilde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinde gider kabul edilmeyen **ödemeler arasında sayılan** Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu **sermaye için yürütülecek faizler** ve ilişkili kişiler arasında **emsaline uygun olmayan bedeller üzerinden yapılan işlemleri (mal ve hizmet alım-satımlarını)** bu türden düzenlemelerin örnekleri arasında sayabiliriz.

Vergi hukukunda ispat yükümlülüğü iddiada bulunan tarafa yüklenmiştir. Peçeleme işlemlerinin varlığını ispat için olayın gerçek mahiyeti araştırılmak suretiyle, somut maddi olayın ortaya konulması gerekir. Tabi ki; mal ve hizmet tesliminden önce düzenlenen faturada peçeleme var ise, bunun somut delilleriyle ispatı, yine VUK'un 3. maddesi hükmü gereğince iddia sahibi olan vergi idaresine düşmektedir. Dolayısıyla çalışmamızın **esas konusunu oluşturan KDV Kanunu'nun 10/b maddesi** kapsamında gerçekleşen işlemi peçeleme karşısında yorumlarken, erken düzenlenen fatura olayını VUK'un 3. maddesinde yerini bulan yorumla sürecinin içinde değerlendirmemiz gerekir. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesi hükmü doğrultusunda vergilendirmede vergiyi doğuran olayın veya olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınacaktır. Peçeleme iddiasının hukuki sonuç yaratabilmesi için iddia sahibi olan vergi idaresi, ispat külfetini somut delillerle ortaya koymak zorundadır. Hatta yapılan vergi incelemelerinde; tarafların ikrarı (tutanaktaki ifade beyanları ) yeterli görülmemeli, iki tarafın defter kayı ve belgeleri üzerinden delillerle desteklenmesi gerekir. Bu sebeple; peçeleme olduğu iddia edilen KDV Kanunu'nun 10/b maddesi kapsamında önceden düzenlenen faturada, tarafların gizlemek istediği asıl amacın tespit edilerek somut şekilde ortaya konulması önem taşımaktadır. Taraflarca tasarlanan asıl amaç, Kanun 10/b maddesine sığınarak, bu hükmü şemsiye yaparak ticaretin olağan akışı dışında, bir şekilde yasanın bu maddesini faturaya maske yapmak suretiyle, fatura alıcısının (KDV) ödememesini gerçekleştirmek ise; kanaatimizce yasanın özü ile ters düşen bu somut olayda peçelemenin varlığının kabul edilmesi gerekir. Zira yasanın özünde; vergi doğuran olayın faturanın önceden düzenlenmesine bağlanmasındaki asıl amaç, KDV'yi zamanında kavramak ve güvence altına almaktır. Yoksa, vergi idaresini aldatmaya yönelik peçeleme işlemleriyle ödenmesi gereken KDV'nin ortadan kaldırılması değildir.

## 6- KDV KANUNU (10/b) MADDESİ PEÇELENEREK VERGİ ZİYAINA SEBEBİYET VERİLMESİ

213 sayılı VUK'un 19. maddesinde, "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeye paralel olarak hazinenin vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla KDV

Kanunu'nun 10. maddesinde vergiyi doğuran olayı ortaya çıkaran işlemlerin neler olduğu tek tek bentler halinde sayılmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi hükmü uyarınca katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay malın teslimine ve hizmetin tamamlanmasına (ifasına) bağlanmıştır. Ancak, 3065 sayılı yasanın madde: 10/b bendinde KDV'yi zamanında kavramak ve güvence altına almak amacı güdülerek **"teslim"** olayına bu istisna hükmü konulmuştur. Yasa hükmünde ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde KDV Kanunu (10/b) maddesi kapsamında gerçekleşen vergisel işlemlerde, eğer malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura düzenlenmişse vergiyi doğuran olayın faturanın düzenlendiği tarih itibarıyla meydana geleceği belirtilmiştir.

Vergi Mükellefleri, yasanın yukarıda yazılı bu hükmünü kötüye kullanarak KDV ödememek amacıyla, aralarında oluşturdukları peçeleme sözleşmesiyle mal teslimi ve hizmet ifasının 3-5 ay öncesinden aralarında fatura düzenlemek suretiyle KDV Kanunu (10/b) maddesini peçeledebilirler.

Bunun için peçeleme sözleşmesinin tarafı olan satıcı firma, mal ve hizmet tesliminden önce düzenlenen fatura üzerinde (fatura muhteviyatı mal ve hizmetin tabi olduğu KDV oranını esas alarak) hesaplanan KDV tutarını ilgili dönem KDV beyannamesiyle beyan edecektir. Faturayı erken alan firma ise, mal ya da hizmetin teslimini beklemeden, almış olduğu faturayı yasal defterlerine kaydettiği dönemde faturada gösterilen KDV tutarını Kanun'un 29. maddesinde belirtilen genel esaslara göre indirim konusu yapılabilecektir. KDV Kanunu Madde 29/3'de yazılı olan *"indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir."* hükmü ile KDV indiriminin koşulları belirlenmiş olup; mükellefin önceden alacağı fatura üzerinde yazılı KDV'nin indirimini kısıtlayan başka hüküm yoktur.

Peçeleme olayını bir örnek üzerinden somutlaştırarak açıklamak gerekirse; A firması stoklu çalışmakta ve sürekli **KDV devri çıkmaktadır**. (B) firmasının ise işçilik maliyetleri yoğun olup; **KDV ödemesi çıkmaktadır**. (B) firmasının Ekim/2016 döneminde düzenlemiş olduğu yüksek tutarlı hizmet faturası nedeniyle 300.000,00 TL KDV ödemesi çıkmaktadır. Sürekli KDV devri çıkan (A) firması ile anlaşarak, Şubat 2017 döneminde teslim edilmesi gereken 2.000.000,00 TL değerindeki %18 KDV oranına tabi emtianın faturası Ekim/2016 döneminde düzenlenmekte ve fatura üzerinde hesaplanan  $(2.000.000 \times \%18) = 360.000,00$  TL KDV tutarı yasal düzenleme kapsamında indirim konusu yapılmak suretiyle, Ekim/2016 döneminde ödenmesi gereken 360.000,00 TL KDV tutarı dört ay öncesinden fatura alınarak yasal düzenleme peçelenmek suretiyle hazineye intikal ettirilmeyecektir. Halbuki peçeleme işlemi olmasaydı, (B) firması 360.000,00 TL KDV tutarını Ekim 2016 döneminde ödemesi gerekirdi. Bu olayın muhasebe kayıtları alıcı ve satıcı firmalar tarafından aşağıdaki şekilde yapılabilecektir.

Faturayı düzenleyen (A) satıcı firma mal tesliminin öncesinde düzenlediği bu faturayı, gelir tablosu hesaplarıyla (600 hesapla) ilişkilendirmeden muhasebe kayıtlarına aşağıdaki şekilde alabilecektir.

|  |              |  |              |
|--|--------------|--|--------------|
| 120- Alıcılar Hesabı<br>(B).....Ltd.Şti. | 2.360.000,00 | 480- Gelecek Yıllara Ait Gelirler<br>(Önceden düzenlenen ..... faturanın<br>kayıtlara alınması ) | 2.000.000,00 |
|  |              | 391- Hesaplanan KDV  | 360.000,00   |

(B) firması mal tesliminin öncesinde almış olduğu faturayı, mal hesaplarıyla (150, 151, 153 hesaplarla) ilişkilendirmeden tekdüzen hesap planında olmayan boş 282 hesapta muhasebe kayıtlarına aşağıdaki şekilde alabilecektir.

|   |              |                          |              |
|---|--------------|--------------------------|--------------|
| 282 ,”Teslim Alınacak Mal Veya Hizmetler” | 2.000.000,00 | 320-Satıcılar (A)...A.Ş. | 2.360.000,00 |
| 191- İndirilecek KDV                      | 360.000,00   |                          |              |

Yukarıda her iki firmanın muhasebe kayıtlarında görüleceği üzere mal tesliminden önce kesilmiş olan faturada hesaplanan KDV, KDV Kanunu 10/b maddesi hükmü gereğince fatura kesimine bağlı olarak doğmuş olduğundan faturayı düzenleyen (A) firması 391-Hesaplanan KDV hesabına almış ve (B) firmasını borçlandırmıştır. Faturayı alan (B) firması ise faturada yazılı KDV tutarını 191 hesapta indirim konusu yapmak suretiyle Ekim/2016 döneminde ödemesi gereken KDV tutarını 360.000,00 TL azaltmış olacaktır.

Yukarıdaki örnekte olduğu gibi, hiçbir ekonomik ve ticari gerekçe olmaksızın *KDV Kanunu (10/b) Maddesi peçelenerek önceden düzenlenen faturavla KDV açısından vergi zıvabına sebebiyet verilebileceği gibi: erken düzenlenen fatura bedeli alıcı firma tarafından malivet kabul edilerek Kurumlar Vergisi Ve Gelir Vergisi açısından vergi zıvabına sebebiyet verilmesi de mümkündür.* Yukarıdaki örneğimizde, faturayı erken alan (B) firması, henüz teslim almadığı mala ait bedelin tahakkuk tarihini, fatura düzenleme tarihi kabul ettiğini ve 2016 takvim yılı kurum kazancının tespitinde maliyet olarak dikkate aldığını varsaydığımızda 4. Dönem geçici vergisi ve kurumlar vergisi açısından vergi zıvabına sebep olabilecektir.

Vergi idaresi ve vergi yargısı yukarıdaki örneğimizde önceden düzenlenen faturadaki peçeleme işlemleri karşısında, olayın gerçek mahiyetini esas kabul ederek gerçekleşen işlemi yok hükmünde sayacaktır. Türk Medeni Kanunu'nun 2. maddesinde; Herkesin haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorunda olduğu belirtilmiş ve maddenin devamında ise; “Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.” hükmü ile dürüstlük kuralına aykırı olan peçeleme işleminin hukuken korunmayacağını vurgulamıştır. Dolayısıyla bu olayı inceleyen Vergi Müfettişleri vergisel açıdan peçeleme işlemlerinin varlığını somut delillerle ispat edip belgeleryle ortaya koymaları durumunda, VUK'un 3/B maddesi hükmü doğrultusunda olayın gerçek mahiyeti esas kabul edilecek ve yapılan peçeleme işlemi geçersiz kabul edilerek olayın öncesine dönülmek suretiyle, ortadan kaldırılmak istenen hazineye intikal etmeyen KDV vergi zıyaı cezalı olarak tarh edilecektir.

## 7- SONUÇ

Ticari faaliyette faturanın, satıcı tarafından mal tesliminden veya hizmet ifasından sonra 7 gün içinde düzenlenmesi ve alıcıya verilmesi gerekmektedir. Normal işlem bu olmasına karşın; faturada hesaplanan KDV'yi zamanında kavramak ve güvence altına almak amacıyla malın tesliminden veya hizmetin tamamlanmasından önce fatura düzenlenmesi halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geleceği Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/b maddesinde belirtilmiştir. Çalışmamızda, yasanın bu maddesinin muvazaaya ve peçelemeye müsait olduğu, mükelleflerin KDV ödememek amacıyla, yasanın lafzından yola çıkarak hiçbir ciddi gerekçe veya zorunluluk olmadığı halde birbirine erken fatura düzenlemek suretiyle KDV'yi ziyaa uğratabilecekleri hususu tartışılmıştır.

Faturanın önceden düzenlenmesi işlemi hukuki açıdan karmaşık sonuçlara neden olmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergiyi doğuran olay veya bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin gizleyerek muvazaaya ve peçeleme sözleşmelerine zemin hazırladığını düşünmekteyiz. Mükelleflerin KDV

Kanunu 10/b maddesinin peçeleme yapmak için kanunun kendilerine verdiği bir hak olarak görmelerini kabul edilmesi mümkün değildir. KDVK madde 10/b'de yer alan bu hüküm, muvazaayla veya peçelemeyle vergi ayarlama aracına dönüştürülmemesi gerekir.

Peçeleme işlemiyle KDV ödemesi çıkan mükelleflere vergisel avantaj sağlayan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/b maddesine ve buna paralel olarak 9. maddesine özel hüküm konulmasıyla vergisini ödeyen dürüst mükellefler açısından olası haksız rekabeti önleyecek ve hem de vergi idaresinin bu yöndeki uygulamasını yönlendirmiş olacaktır. Madde 10/b'ye muvazaayı ve peçelemeyi önlemek için konulacak özel hükümlerle, bu maddenin gizlenen gerçek amaca örtü (kılıf) yapılmasının önlenileceği düşünülmektedir.

Makalemizin 3. Bölümünde dile getirilmiş olduğu üzere; tapu harç oranlarının sembolik düzeye çekilmesiyle tapu harçlarındaki muvazaanın ortadan kalkacağı ve oluşacak otokontrol sayesinde inşaat sektöründeki kayıt dışılığın azalacağını öngörmekteyiz.

#### KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı KDV Kanunu
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- Ekonomi Sözlüğü, Türkçe-İngilizce, Bilkent Üniversitesi Yabancı Diller Y. O. Ankara, (2004)
- Maliye Bakanlığı(03.04.2007). 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. Ankara: Resmi Gazete (26482 sayılı)
- Prof. Dr. KIZILLOT, Ş. Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye Yaklaşım Yayınları (2002)
- Prof.Dr. TUNCER, S. Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları (Mart 2003)
- Prof.Dr. ÖNCEL, M. Doç.Dr. ÇAĞAN, N. Doç.Dr. KUMRULU, A. Vergi Hukuku Cilt: 1, A.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları
- Redhouse, Yeni EL Sözlüğü İngilizce-Türkçe Türkçe-İngilizce, SEV Matbaacılık Yay. E. A.Ş. İstanbul(1997)
- ŞİŞMAN B. İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri Yaklaşım Yayınları (Nisan 2003)
- T. C. Yargıtay 1.Hukuk Dairesi (31.03.2014) E:2013/18950 K:2014/6764 sayılı kararı
- <http://www.hukukmedeniyeti.org/ictihatyazdir.asp?id=74380> (Erişim tarihi: 05 Ekim 2016)
- <http://www.nedemek.org/>(Erişim tarihi: 28 Ekim 2016)